

東京高等裁判所 平成●●年(〇〇)第●●号 法人税更正処分取消等請求控訴事件
国側当事者・国(北税務署長事務承継者南税務署長ほか)

平成30年6月28日棄却・上告・上告受理申立て

(第一審・東京地方裁判所、平成●●年(〇〇)第●●号、平成29年10月12日判決、本資料
267号-126・順号13075)

判 決

控訴人	株式会社A (以下「控訴人A」という。)
同代表者代表取締役 控訴人	甲 株式会社B (以下「控訴人B」という。)
同代表者代表取締役 控訴人	甲 合同会社C (以下「控訴人C」という。)
同代表者代表社員 同職務執行者	株式会社A 甲
控訴人ら訴訟代理人弁護士	栗野 公一郎
同	若槻 哲太郎
被控訴人	国
同代表者法務大臣 処分行政庁	上川 陽子 北税務署長事務承継者 南税務署長 佐々木 民弥
処分行政庁	東京上野税務署長 三森 清
同指定代理人	森 智也
同	吉留 伸吾
同	杉山 敬一朗
同	福本 一法
同	松瀬 明
同	石田 武史
同	久恵 茂樹
同	劔地 雅
同	中山 尚宏

主 文

1 本件各控訴を棄却する。

2 控訴費用は、控訴人らの負担とする。

事実及び理由

第1 控訴の趣旨

- 1 原判決主文第2項及び第3項を次のとおり変更する。
- 2 北税務署長が平成25年4月26日付けで控訴人Aに対してした、同控訴人の平成20年10月1日から平成21年9月30日までの事業年度以降の法人税青色申告承認取消処分を取り消す。
- 3 北税務署長が平成25年4月26日付けで控訴人Aに対してした、同控訴人の平成20年10月1日から平成21年9月30日までの事業年度の法人税の更正のうち、欠損金額1億8306万0498円、還付金の額に相当する税額18万0686円及び翌期へ繰り越す欠損金額26億0482万6914円を下回る部分並びに重加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 4 北税務署長が平成25年4月26日付けで控訴人Aに対してした、同控訴人の平成21年10月1日から平成22年9月30日までの事業年度の法人税の更正のうち、所得金額0円を超える部分、納付すべき法人税額2億6376万7600円を超える部分及び翌期へ繰り越す欠損金額3億5441万0705円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分及び重加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 5 北税務署長が平成25年4月26日付けで控訴人Aに対してした、同控訴人の平成22年10月1日から平成23年9月30日までの連結事業年度の法人税の更正のうち、翌期へ繰り越す欠損金額7億4360万8325円を下回る部分を取り消す。
- 6 東京上野税務署長が平成25年4月30日付けで控訴人Bに対してした、同控訴人の被合併法人である株式会社Dの平成20年8月1日から平成21年7月31日までの事業年度の法人税の更正のうち、欠損金額7億2270万7014円及び翌期へ繰り越す欠損金7億2270万7014円を下回る部分を取り消す。
- 7 東京上野税務署長が平成25年4月30日付けで控訴人Bに対してした、同控訴人の被合併法人である株式会社Dの平成21年8月1日から同年9月30日までの事業年度の法人税の更正のうち、欠損金額316万1005円及び翌期へ繰り越す欠損金7億2586万8019円を下回る部分を取り消す。
- 8 東京上野税務署長が平成25年4月30日付けで控訴人Bに対してした、同控訴人の被合併法人である株式会社Dの平成21年10月1日から平成22年9月30日までの事業年度の法人税の更正のうち、所得金額0円を超える部分、還付金の額に相当する税額138円及び翌期へ繰り越す欠損金3418万7840円を下回る部分並びに過少申告加算税賦課決定処分をいずれも取り消す。
- 9 東京上野税務署長が平成25年4月30日付けで控訴人Bに対してした、同控訴人の平成21年10月1日から平成22年9月30日までの事業年度の法人税の更正のうち、欠損金額1億1614万4229円及び翌期へ繰り越す欠損金1億1614万4229円を下回る部分を取り消す。
- 10 北税務署長が平成25年4月26日付けで控訴人Cに対してした、同控訴人の平成20年12月8日から平成21年9月30日までの事業年度の法人税の更正のうち、所得金額7840万2122円及び納付すべき税額2272万0500円を超える部分並びに重加算税賦課決定

処分をいずれも取り消す。

11 訴訟費用は、第1、2審とも被控訴人の負担とする。

第2 事案の概要

(以下において略称を用いるときは、原判決に同じ。)

1 本件事案の概要は、原判決「事実及び理由」第2の柱書に記載のとおりであるから、これを引用する。

ただし、原判決6頁4行目末尾に行を改めて以下のとおり加える。

「原審が、控訴人Aの訴えのうち、①北税務署長が、平成25年4月26日付けで控訴人Aに対してした、同控訴人の平成20年10月1日から平成21年9月30日までの事業年度の法人税の更正のうち、欠損金額1億8306万0498円、翌期へ繰り越す欠損金額26億0482万6914円を上回る部分の取消しを求める部分、②北税務署長が、平成25年4月26日付けで控訴人Aに対してした、同控訴人の平成21年10月1日から平成22年9月30日までの事業年度の法人税の更正のうち、翌期へ繰り越す欠損金額3億5441万0705円を上回る部分の取消しを求める部分及び③北税務署長が、平成25年4月26日付けで控訴人Aに対してした、同控訴人の平成22年10月1日から平成23年9月30日までの連結事業年度の法人税の更正のうち、連結欠損金額1億9764万1432円を上回る部分の取消しを求める部分をいずれも却下するとともに、控訴人Aのその余の請求並びに控訴人B及び控訴人Cの各請求をいずれも棄却したところ、控訴人Aは、敗訴部分のうち請求棄却部分を不服として控訴の趣旨2項ないし5項のとおりに原判決の変更を求めて、控訴人B及び控訴人Cは、各敗訴部分を不服として、それぞれ控訴した。」

2 「法人税法の定め」、「前提事実」、「課税処分の根拠」、「争点」及び「争点に関する当事者の主張」は、以下のとおり補正し、後記3を加えるほかは、原判決「事実及び理由」第2の1ないし5(ただし、同5(1)を除く。)に記載のとおりであるから、これを引用する。

(1) 8頁1行目の「以下「K」という。」の後に「旧商号は株式会社a」を加える。

(2) 20頁21行目末尾に行を改めて以下のとおり加える。

「本件債権譲渡契約においては、対象債権は37と比較的少数であり、かつ、本件債権譲渡契約書添付の別紙債権明細には、契約番号、顧客名、貸付日、債権残高等が個別に記載されていたのであるから、当事者が意図しない債権が譲渡対象債権に含まれるような事情はなかったし、仮に、本件各債権が意図に反して譲渡対象債権に含まれていたのであれば、されるはずない債権譲渡通知等の行為がされており、他方で、されるべき精算処理がされていないから、本件各債権が誤って譲渡対象債権とされたとの控訴人Bの主張は理由がない。」

(3) 22頁3行目冒頭に以下のとおり加え、25頁26行目から26頁1行目の「後行の本件各不動産売買契約において」を「本件債権譲渡契約における」と、28頁8行目の「差」を「差はなく」とそれぞれ改める。

「本件各合意書には、本件債権譲渡契約の譲渡対象債権を変更する旨の規定は存在しない。そして、」

(4) 30頁19行目の「配当の性質」の前に「匿名組合事業への投資に対する」を加え、同21行目の「配当」を「分配」と、35頁18行目の「支払った」を「支払うべき」とそれぞれ改める。

3 控訴人らの当審における主張

(1) 本件債権譲渡契約について

ア Eは、平成20年秋以降、業績悪化に伴う資金難に陥り、混乱状態にあった。

本件債権譲渡契約は、譲渡対象債権の選定過程においても流動的な状態があったところ、上記混乱状態の下に行われたことから、本件債権譲渡契約書には誤って本件各債権が記載された。

Eは、上記混乱状態にあったために、債務者への通知のやり直し、債権譲渡登記の抹消、契約書の書き直し等の処理を行う余裕はなく、また、そのような処理の仕方は現実的なものではなかった。

そして、本件債権譲渡契約と本件各合意書等は、同一の当事者間において行われたもので、しかも、本件各不動産売買契約及び本件覚書の当事者に本件各債権の各債務者も含まれていたから、本件債権譲渡契約を打ち消す内容の上書き処理ないし合意がされたといえるし、別途債務者への通知を行う必要もなかったのであって、現実的な処理としては十分なものであった。

また、そもそも本件各合意等の時点でE及びDにおいて本件各債権が本件債権譲渡契約における譲渡対象債権となっていたことを明確に認識していたとは考え難いし、上記時点以降にその認識が生じていても、E破産管財人から否認請求等されるおそれがあったから、上記通知のやり直し等の処理を行わなかったことには十分な理由がある。

さらに、本件債権譲渡契約と同様の平成20年11月1日付け債権譲渡契約においても、譲渡対象債権とされた一部の債権について、本件各不動産売買契約と同様に、Dと当該債務者との間で、免責的債務引受及び同引受に伴い発生する求償債務と売買代金債務を相殺する処理が行われているが、当該債務者に対する通知等のやり直しはされていない。

イ Dは、本件各債権が本件債権譲渡契約における譲渡対象となっているとの認識がなかったから、Dにおいて、本件各債権に係る債権回収益に対応する法人税の納付を回避するために、法律関係を仮装する動機があったとはいえない。しかも、本件各合意書等は、Dが担保不動産を直接取得することになり、担保付債権を有しているだけの場合に生じる競売による価値下落の不利益を受けないという大きな意味があった。

ウ 本件各債権の各債務者は本件各合意書等の作成に関与しているところ、債務者にとっては債権者が誰であるかは重要な問題であるから、各債務者においても本件各債権がEに帰属するとの認識を有していたということである。とりわけ、P破産管財人は、裁判所から選任された公的機関であるから、債権者が誰であるかをよく認識しないままに支払の処理をすることはあり得ない。

エ したがって、本件各合意書等が真実の法律関係を反映するものであるから、本件各債権は、EからDに譲渡されておらず、本件各債権がDに帰属していたとする原判決は誤っており（争点2）、その帰属を前提とした貸倒引当金計上額に関する原判決の判断も誤っている（争点6）。

(2) 本件匿名組合について

ア 控訴人Aの控訴人Cに対する本件匿名組合契約に基づく利益分配請求権については、営業者である控訴人Cにおいて本件匿名組合に係る営業利益を計上した時点で実現したものとはいえない。すなわち、匿名組合員に対する分配は、匿名組合事業への投資に対する配当の性質を有するところ、出資に対する配当は、実際の配当がされてはじめて損益の認識

ができること、現実に匿名組合の利益の分配が実行されるかどうかは、営業者において適切に履践するか否かに依存している側面が大きいことからすると、営業者である控訴人Cにおいて損益計算を行い、それに基づいて営業者である控訴人Cから匿名組合員に対して利益分配額の通知がされるまで、又は現に利益分配が実行されるまでは、実現があったものとして権利確定の状態になったとはいえない。

そうすると、控訴人Cから控訴人Aに対する利益分配額の通知等は、一切行われていない（なお、控訴人Cがもう1人の匿名組合員であるKに対して利益分配額の通知をしたのは平成21年12月22日であるから、この時点までは権利が確定したとはいえない。）から、控訴人Aの有する本件匿名組合契約に基づく利益分配請求権は、何ら確定しておらず、控訴人Aの益金には計上されない（争点3）。

イ 平成27年改正前の法人税法23条5項及び法人税法施行令22条の2によれば、完全子法人株式等からの受取配当は、全額益金に算入されないことになっている。

ところで、匿名組合契約に基づく利益分配請求権は、法的には配当の性質を有するものであり、また、本件匿名組合契約上、匿名組合事業は、控訴人Cの営む全ての営業とされており、控訴人Aは、控訴人Cの100%出資者であるから、控訴人Aが控訴人Cから匿名組合分配金を受け取る行為は、控訴人Cからの受取配当と何ら変わらない。

また、グループ社内における二重課税を回避するという同条の趣旨は、控訴人Aと控訴人Aの100%出資会社である控訴人Cにも当てはまる。

したがって、控訴人Aが控訴人Cから受け取る匿名組合分配金は、平成27年改正前の法人税法23条5項及び法人税法施行令22条の2の適用又はその類推適用により、全額益金に算入されない（争点3）。

ウ 次のとおり、本件匿名組合契約は成立していないから、匿名組合分配金が控訴人Aの益金に算入されることはない（争点3）。また、控訴人A及び控訴人Cにおいて仮装隠蔽行為はなく（争点4、8）、控訴人Cには控訴人Aに対する短期貸付金の利息の支払義務があった（争点7）。

（ア）丁は、戊に対し、本件匿名組合への出資の取り止めの指示をしている。

（イ）控訴人Aにおいて匿名組合出資の動機はなかった。

（ウ）控訴人AのSへの固定資産売却益の計上と匿名組合出資取消しが同じ日になったのは偶然であって、本件出資取消処理は納税を避ける意図をもってなされたものではない。

第3 当裁判所の判断

1 当裁判所も、控訴人らの本件請求（当審において不服申立ての対象とされたもの。以下同じ）を棄却すべきものと判断する。その理由は、以下のとおり補正し、後記2を加えるほかは、原判決「事実及び理由」第3の2ないし9に記載のとおりであるから、これを引用する。

（1）40頁25行目の「精算処理」の前に「譲渡価格（譲渡対象債権の残高の1割相当額の合計額）の変更に伴う」を加える。

（2）41頁3行目の「帰属する旨の記載」を「帰属することを前提とする記載」と改め、同行目の「前提事実（3）」の後に「、甲B4」を、同4行目から5行目の「本件債権譲渡契約を」の後に「本件各債権について」を、同9行目の「債権回収益が生じ」の後に「（前提事実（2）ア、同（3）ア（ア）、同イ（ア）、同ウ（ア）、同エ（ア）」をそれぞれ加える。

（3）44頁7行目の「出資金として仕分ける」を「短期貸付金から出資金に振り替える」と改

め、45頁15行目の「原告A」の後に「及びK」を加える。

- (4) 47頁6行目から7行目の「本件出資取消処理をした旨」を「戊に対する匿名組合出資の取り止めの指示が伝わっていないことに気付いた旨」と改め、同17行目から18行目の「計算期間」の後に「(控訴人Cの法人税法上の事業年度が終了し、又は終了したとみなされる日が到来した日までの期間)」を、同21行目の「従い」の後に「(ただし、一般に公正妥当と認められる会計原則が税法に定められる会計処理の方法と相違する場合においては、税法に定められる会計基準を適用する。)」をそれぞれ加える。
- (5) 48頁3行目冒頭に「控訴人CのC平成21年9月期の法人税法上の事業年度は、平成20年12月8日から平成21年9月30日である(乙C5)ところ、」を加える。
- (6) 49頁21行目の「1億円以下ではない」の後に「(前提事実(1)ア(ア))」を、52頁7行目の「前提事実(4)イ(イ)」の後に「、前記3(1)イ(補正後のもの)、同ウ」をそれぞれ加える。

2 控訴人らの当審における主張に対する判断

(1) 本件債権譲渡契約について

ア 控訴人らは、前記第2の3(1)アのとおり、Eの混乱状態の中で、本件各債権が本件債権譲渡契約書に誤って記載されたものであるところ、その後の本件合意書等によって改めて訂正された内容での合意がされており、訂正に必要な手当もされている旨主張する。

しかし、控訴人らは、EとDは同一のグループであると自認しながら(控訴理由書5頁)、記載の誤りはEの混乱状態の中で生じたというばかりで、どのような経緯で本件各債権が誤って記載されるに至ったのかについて何ら具体的な主張をしない。

しかも、控訴人らの主張を前提としても、譲渡対象債権については、回収済みのものが含まれていないかの確認を少なくとも2度経た上で、確定されたことが認められる(原審第2準備書面1・2頁、控訴理由書3頁)から、その過程において、①契約番号、②物件No.、③顧客名、④貸付日、⑤返済日、⑥年利、⑦債権残高をもって明確に表示された本件各債権について、それが譲渡対象債権として誤って記載されていることに気付かなかったとは考え難い。平成20年11月1日付けでされた同様の債権譲渡契約(甲B10の1)と比べても、譲渡対象債権はたかだか37件にすぎないのであるから、4件もの誤記の見落としが生じるとも考え難い。

また、D及びEにおいて本件各合意書等を作成した時点で本件債権譲渡契約における譲渡対象債権の誤りに気付いていたというのであれば、本件各債権の帰属についての疑義が生じることがないように、本件各合意書等において、この点についての明示的な記載をして然るべきであるが、そのような記載はみられないし、仮に、その時点では誤りに気付いていなかったというのであれば、上記時点での本件債権譲渡契約の内容を変更する黙示の合意もあり得ないということになる。

そして、本件債権譲渡契約においては譲渡価格が譲渡対象債権の残高の1割として算定されていることからすれば、譲渡対象債権に変動があったのであれば、それに応じた精算処理がされて然るべきところ、その形跡はみられない。

そうすると、本件債権譲渡契約書に本件各債権が譲渡対象債権として記載されたのが誤記であると軽々に認めることはできないし、本件各合意書等によって本件債権譲渡契約が一部合意解除されたと認めることもできない。

したがって、控訴人らの上記主張は採用することができない。

イ 控訴人らは、前記第2の3(1)イのとおり、Dは本件各債権が本件債権譲渡契約における譲渡対象となっているとの認識がなかったから、課税逃れの仮装の動機はなかった旨主張する。

しかし、本件債権譲渡契約は、Dの取締役決定を経た上で行われたものであり(乙B9)、本件各債権は本件債権譲渡契約書にも前記のとおり明確な表示をもって記載されているところ、DはEのような混乱状態にあったわけではないし、債権譲渡に際しては、譲り受ける側においてより一層譲渡対象債権に何が含まれるかについての関心を示すはずであるから、Dにおいて本件各債権が本件債権譲渡の対象となっているとの認識がなかったと認めることはできない。

したがって、債権譲渡の対象としての認識がなかったことを前提とする控訴人らの上記主張は採用できない。

また、控訴人らは、本件各合意書等により担保付債権の取得ではなく担保不動産を取得することに大きな意味があった旨主張する。

しかし、上記主張は、Dにおいて本件各債権が本件債権譲渡契約における譲渡対象となっているとの認識がなかったとの主張と矛盾するものである。この点をひとまず措き、また、本件において担保付債権を取得するよりも担保不動産を取得する方が有利であるとの指摘が正しいとしても、そもそも本件債権譲渡契約は本件各債権を含めて有効に行われているのであるから、その後、担保付債権を取得するよりも担保不動産を取得する方が有利であるとの判断の下に、そのとおりの経過で本件各不動産を取得するというのであれば、債権の買取額と不動産価格の差額につき債権回収益が生じて納税義務が発生するところ、これと異なる経過を作出することによって課税を免れることが可能になるのであるから、仮装の動機はあったといえる。

したがって、控訴人らの上記主張は採用することができない。

ウ 控訴人らは、前記第2の3(1)ウのとおり、債務者にとって債権者が誰であるかは重要であるところ、本件各債権の各債務者は本件各合意書等の作成に関与しているのだから、同人らも本件各債権がEに帰属しているとの認識を有していたとして、本件各合意書等が真実の法律関係を反映している旨主張する。

しかし、一般論としては、債権者が誰であるかは債務者にとって重要であるとはいえるものの、本件各債権の各債務者についてみれば、債務の一部が確実に消滅して将来二重請求を受ける危険がないのであれば、債権者が誰であるかは重要ではないところ、本件各合意書等においては、EとDが共に当事者として合意に加わっており、本件各債権の各債務者にとって、Eを権利者として債務を弁済しても、後にDから重ねて請求を受ける危険はないのであるから、E及びDから、Eを権利者とする処理を提案されても、あえて異を唱えないことは十分に考えられる。

また、P破産管財人は、裁判所から選任される機関であり、その職務の執行に当たり公正さが求められるものであるが、権利の帰属を確定することを職務内容とするのではなく、管財人としての責務(破産財団の増殖に努めるとともに、その適正な清算を行う。)を果たす範囲において、適正な事務処理を行うことが求められるにとどまるのであるから、上記のとおり、破産財団にとって不利益が及ぶおそれのない処理方法であれば、関係者の

望む形態での処理の提案に応じ、権利の帰属についてまで詮索しないとの対応も十分にあり得ることである。

そうすると、本件各債権の各債務者らが本件各合意書等の作成に関与していることをもって、同人らにおいて本件各債権がEに帰属しているとの認識を示していたとはいえない。

したがって、控訴人らの上記主張は採用することができない。

(2) 本件匿名組合契約について

ア 控訴人らは、前記第2の3(2)アのとおり、営業者である控訴人Cにおいて本件匿名組合に係る営業利益を計上した時点で利益分配請求権が実現したとはいえない旨主張する。

しかし、法人税法上、収益はその実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定した時の属する年度に計上すべきものと解されることは、引用に係る原判決「事実及び理由」第3の3(3)ア(補正後のもの)に説示するとおりであるところ、本件匿名組合契約(乙A2)においては、営業者に生じた利益は出資者に対して分配するものとされているのである(6条)から、控訴人Cにおいて営業上の利益が確定すると同時に出資者の利益分配請求権も確定するというべきである。

これに対し、控訴人らは、配当の性質を有する匿名組合員に対する利益分配は実際に行われて初めて損益の認識ができるとか、利益分配が実行されるか否かは営業者の行為に依存するなどとして、権利が確定したか否かの判断においては利益分配の現実的实现可能性を考慮すべきであり、営業者に利益が生じた時点をもって出資者の利益分配請求権が確定したとすべきではない旨主張する。

しかし、権利の発生と確定は、当該権利の性質等に照らして特段の配慮を要する事情のない限り、同一と解されるところ、本件匿名組合契約においては、引用に係る原判決「事実及び理由」第3の3(3)ア(補正後のもの)に認定するとおり、利益は、日本における一般に公正妥当と認められた会計基準若しくは税務基準(ただし、一般に公正妥当と認められる会計原則が税法に定められる会計処理の方法と相違する場合においては、税法に定められる会計基準を適用する。)に従って決定されるとされており、計算方法は確定しているし、引用に係る原判決「事実及び理由」第2の2(前提事実)(1)ア(ウ)のとおり、控訴人Cは、控訴人Aの全額出資に係る合同会社であって、その代表社員及び業務執行社員は、いずれも控訴人Aであるから、控訴人Cが控訴人Aの意向に背いて分配の実行を怠ることも考え難く、本件匿名組合契約における利益分配請求権について、上記特段の配慮を要する事情があるとはいえない。

そうすると、控訴人Cの計算期間の末日である平成21年9月30日には控訴人Aの利益分配請求権が確定したといえるから、当該利益分配請求権は、A平成21年9月期に益金として計上されるべきである。

したがって、控訴人らの上記主張は採用することができない。

イ 控訴人らは、前記第2の3(2)イのとおり、受取配当の益金不算入制度の趣旨から、匿名組合契約に基づく分配利益は益金に算入されない旨主張する。

しかし、受取配当の益金不算入制度は、重複課税の回避を目的とするものであるところ、法人が営業者である場合の匿名事業組合による利益は、事業から生じる利益の額から匿名組合契約により組合員が受領すべき利益の額を控除した残額とされるのであるから、そもそも匿名組合契約において重複課税の問題は発生しないのであって、受取配当の益金不算

入制度の類推の余地はない。

したがって、控訴人らの上記主張は失当であり、採用することができない。

ウ 控訴人らは、前記第2の3(2)ウのとおり、本件匿名組合契約が成立していない旨主張する。

しかし、本件匿名組合契約の成立が認められることは、引用に係る原判決「事実及び理由」第3の3(1)、同(2)(いずれも補正後のもの)に認定説示するとおりである。

控訴人Cの設立は、同(1)(補正後のもの)のとおり、グループ内の繰越欠損金を有する会社が控訴人Cに匿名組合出資をすることによって、益金を吸収するという税務メリットを享受するためのスキームであるから、グループ会社を構成する控訴人Aにおいて匿名組合出資の動機があることは明らかであるし、本件出資取消処理は、まさにSへの不動産売却についての利益の計上と同じ日にされているのであるから、納税回避目的でされたことも明らかであって、単なる偶然などといえるものではない。

3 よって、控訴人らの本件請求をいずれも棄却した原判決は相当であって、本件各控訴は理由がないから棄却することとし、主文のとおり判決する。

東京高等裁判所第4民事部

裁判長裁判官 菅野 雅之

裁判官 今岡 健

裁判官 大澤 知子